

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL MELALUI KOMITMEN ORGANISASI DAN *BUDGET EMPHASIS* SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING* **(Studi Kasus pada SKPD Pemerintah Kabupaten Boyolali)**

Hidayat Setiadi, Etna Nur Afri Yuyetta¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This study aims to examine the influence of budgetary participation to managerial performance relationship in a public sector organization. It also attempts to examine whether organization commitment and budget emphasis mediate the budgetary participation and managerial performance relationship. This study used survey questionnaires method that was implemented toward managers in a public sector organization. Questionnaires were given to 133 respondents. From a total of 101 questionnaires which were received back, 90 questionnaires were able to be used for the research, so its response rate is 68%. A path analysis was utilized to examine the direct and indirect effects of budgetary participation toward managerial performance. The result of research analysis shows that budgetary participation has a direct effect toward managerial performance, commitment organization and budget emphasis. Besides, budgetary participation also has an indirect effect toward managerial performance via organization commitment and budget emphasis as an intervening variable.

Key words: budgetary participation, managerial performance, commitment organization, budget emphasis.

PENDAHULUAN

Partisipasi anggaran telah menjadi salah satu bidang penelitian yang paling komprehensif dalam penelitian mengenai perilaku dalam akuntansi manajemen. Menurut Kren (1992) dalam Husnatarina dan Nor (2007), kegiatan dalam proses penyusunan anggaran merupakan hal yang penting dan melibatkan berbagai pihak, baik pimpinan tingkat atas maupun pimpinan tingkat bawah akan memainkan peran dalam mempersiapkan dan mengevaluasi berbagai alternatif serta tujuan anggaran.

Anthony dan Govindarajan (2011) menyatakan suatu proses anggaran bisa bersifat dari atas ke bawah (*top-down*) atau dari bawah ke atas (*bottom-up*). Dengan penyusunan dari atas ke bawah, manajemen tingkat atas atau pemegang kuasa anggaran menetapkan anggaran bagi manajemen dengan tingkatan yang lebih rendah atau pelaksana anggaran. Pendekatan dari atas ke bawah ini jarang berhasil dikarenakan pendekatan tersebut mengarah kepada pelaksana anggaran atau bawahan yang kurang komit dalam mencapai tujuan anggaran karena pelaksana anggaran tidak dilibatkan dalam penyusunan anggaran. Penerapan sistem ini mengakibatkan kinerja pelaksana anggaran menjadi tidak efektif karena target yang diberikan cenderung terlalu menuntut. Sebaliknya, penyusunan anggaran dari bawah ke atas justru akan menciptakan komitmen bagi pelaksana anggaran untuk mencapai tujuan anggaran. Melalui sistem ini, bawahan atau pelaksana anggaran dilibatkan dalam penyusunan anggaran yang menyangkut subbagiannya. Namun jika tidak dikendalikan dengan hati-hati, pendekatan dari bawah ke atas ini dapat menghasilkan target anggaran yang terlalu mudah atau tidak sesuai dengan tujuan keseluruhan dari perusahaan. Sesungguhnya, proses penyusunan anggaran yang efektif adalah dengan menggabungkan kedua pendekatan tersebut, yaitu pendekatan partisipasi (Anthony dan Govindarajan, 2011). Beberapa penelitian mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang tidak konsisten (lihat misalnya Brownell dan Mc. Innes., 1986; Latham dan Marshall., 1982; Chenhall dan Brownell., 1988; Mia., 1988), sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut

¹ Corresponding author

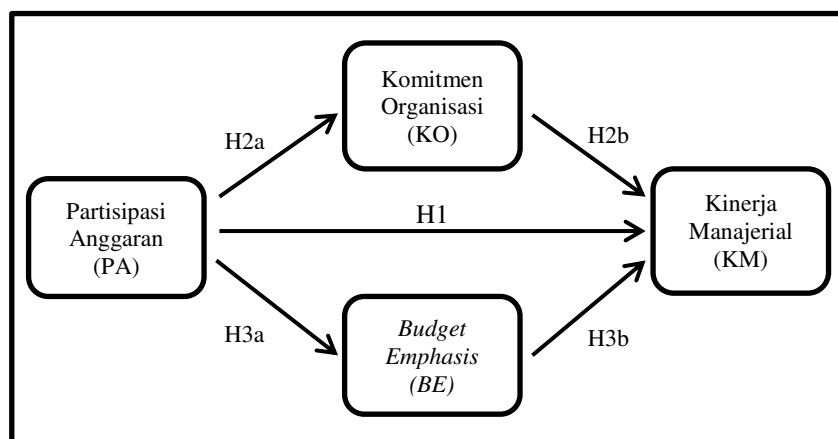
untuk mengetahui konsistensi temuan jika diterapkan pada kondisi lingkungan yang berbeda terutama pada organisasi sektor publik.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan menemukan bukti empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen organisasi dan *budget emphasis* sebagai variabel *intervening* (studi kasus pada SKPD Pemerintah Kabupaten Boyolali).

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Dalam menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial tidak dapat dipisahkan dengan teori-teori yang menjelaskan motivasi. Diantaranya Teori Kebutuhan McClelland (*McClelland's theory of needs*), Teori Penentuan Tujuan, dan Teori Harapan (*expectancy theory*). Teori-teori tersebut menjelaskan bahwa motivasi sangat berpengaruh pada sikap individu dalam melaksanakan pekerjaannya. Begitu pula dalam hal partisipasi anggaran. Semakin tinggi partisipasi individu dalam proses penyusunan anggaran maka motivasi individu juga akan semakin tinggi. Selanjutnya, setiap individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih termotivasi untuk meningkatkan kinerjanya.

Gambar 1
Kerangka Pemikiran



Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Teori Kebutuhan McClelland (*McClelland's theory of needs*) menyatakan bahwa pencapaian, kekuatan, dan hubungan adalah tiga kebutuhan penting yang membantu menjelaskan motivasi. Teori tersebut berfokus pada kebutuhan, yaitu pencapaian, kekuatan, dan hubungan. Setiap individu memiliki keinginan untuk melakukan sesuatu dengan lebih baik dan berhasil memperoleh pencapaian pribadi. Dorongan ini merupakan kebutuhan pencapaian (*need for achievement*). Individu juga memiliki kebutuhan kekuatan (*need for power*), yaitu keinginan untuk memiliki pengaruh, suka bertanggung jawab, dan senang ditempatkan dalam situasi yang kompetitif. Selanjutnya, individu juga memiliki kebutuhan hubungan (*need for affiliation*), yaitu menginginkan hubungan-hubungan yang melibatkan tingkat pengertian mutual yang tinggi dan menyukai situasi-situasi yang kooperatif. Teori Kebutuhan McClelland membantu menjelaskan bagaimana partisipasi anggaran dapat mempengaruhi kinerja manajerial.

Milani (1975) dalam Husnatarina dan Nor (2007) menyatakan bahwa penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja, yaitu ketika suatu tujuan dirancang dan secara partisipasi disetujui bersama, maka baik pimpinan maupun bawahan akan menginternalisasikan tujuan yang ditetapkan dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan anggaran. Siegel dan Marconi (1989) dalam Hafiz (2007) menyatakan partisipasi anggaran juga memacu peningkatan moral dan inisiatif bagi mereka yang mengembangkan ide dan informasi pada seluruh tingkat manajemen, meningkatkan kekompakan tim yang kemudian meningkatkan kerjasama antar individu dalam pencapaian tujuan, terbentuknya internalisasi kelompok yaitu penyatuan tujuan individu dan organisasi, menghindari tekanan dan kebingungan dalam melaksanakan pekerjaan dan manajer

menjadi tanggap terhadap masalah-masalah sub unit tertentu serta memiliki pemahaman yang lebih baik tentang ketergantungan antar departemen sehingga akan meningkatkan kinerja baik pimpinan maupun subordinat untuk dapat mencapai sasaran/target yang telah ditetapkan dalam anggaran. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial adalah:

H1: Terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial.

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Komitmen Organisasi

Terkait kebutuhan pencapaian (*need for achievement*) dalam Teori Kebutuhan McClelland (*McClelland's theory of needs*), McClelland menemukan bahwa individu dengan prestasi tinggi membedakan diri mereka dari individu lain menurut keinginan mereka untuk melakukan hal-hal yang lebih baik. Mereka mencari situasi-situasi dimana bisa mendapatkan tanggung jawab pribadi guna mencari solusi atas berbagai masalah, bisa menerima umpan balik yang cepat tentang kinerja sehingga dapat dengan mudah menentukan apakah mereka berkembang atau tidak, dan di mana mereka bisa menentukan tujuan-tujuan yang cukup menantang. Manajer yang terlibat dan berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran akan lebih memahami tujuan anggaran yang mencerminkan tujuan organisasi. Dengan manajer memahami tujuan anggaran dan tujuan organisasi maka manajer akan memiliki keselarasan antara tujuan manajer pribadi dan tujuan organisasi. Hal ini memberi dampak manajer akan memiliki komitmen (*affective*) organisasi yang lebih tinggi. Dari uraian di atas dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H2a: Terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran dan komitmen organisasi.

Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Manajerial

Dalam teori penentuan tujuan, Edwin Locke mengemukakan bahwa niat untuk mencapai sebuah tujuan merupakan sumber motivasi kerja yang utama. Artinya, tujuan memberi tahu seorang karyawan apa yang harus dilakukan dan berapa banyak usaha yang harus dikeluarkan.

Hehanusa (2010) menjelaskan bahwa tujuan individu akan menentukan pilihan tindakan yang akan dilakukan. Setiap individu menginginkan pencapaian atas tujuan-tujuan mereka. Tujuan individu akan menentukan seberapa besar usaha yang akan dilakukannya. Semakin tinggi komitmen seorang individu dalam mencapai tujuannya akan mendorong individu tersebut untuk melakukan suatu usaha yang semakin keras. Dari uraian di atas dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H2b: Terdapat hubungan positif antara komitmen organisasi dan kinerja manajerial.

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Budget Emphasis

Menurut teori harapan (*expectancy theory*) yang dikembangkan oleh Victor Vroom, dinyatakan bahwa kekuatan dari suatu kecenderungan untuk bertindak dalam cara tertentu bergantung pada kekuatan dari suatu harapan bahwa tindakan tersebut akan diikuti dengan hasil yang ada dan pada daya tarik dari hasil itu terhadap individu tersebut. Teori tersebut berfokus pada tiga hubungan, yaitu hubungan usaha-kinerja, hubungan kinerja-penghargaan, dan hubungan penghargaan-tujuan-tujuan pribadi. Teori harapan mengatakan bahwa para karyawan akan termotivasi untuk mengeluarkan tingkat usaha yang tinggi ketika mereka yakin bahwa usaha tersebut akan menghasilkan penilaian kinerja yang baik. Penilaian yang baik akan menghasilkan penghargaan-penghargaan organisasional seperti bonus, kenaikan gaji, atau promosi. Penghargaan-penghargaan tersebut akan memuaskan tujuan-tujuan pribadi para karyawan.

Dengan adanya keterlibatan dalam proses penyusunan anggaran, maka para subordinat akan memikul tanggung jawab pribadi sekaligus motivasi yang lebih besar sebagai konsekuensinya. Dengan kata lain partisipasi anggaran meningkatkan kesadaran akuntabilitas anggaran. Target anggaran yang ditetapkan bersama nantinya akan dijadikan sebagai dasar atas evaluasi kinerja mereka yang tentunya juga akan meningkatkan kesempatan memperoleh *reward* yang lebih apabila penghargaan yang diberikan ditandai dengan pencapaian anggaran. Sehingga keterlibatan mereka dalam proses penyusunan anggaran akan meningkatkan *budget emphasis* (penekanan anggaran) dalam organisasi tersebut. Yaitu suatu keadaan dimana pencapaian anggaran atau performansi akuntansi menjadi faktor yang dominan dalam mengukur kinerja. Berdasarkan

gagasan di atas, dapat ditarik hipotesis hubungan partisipasi anggaran dan *budget emphasis* sebagai berikut:

H3a: Terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran dan budget emphasis.

Pengaruh Budget Emphasis terhadap Kinerja Manajerial

Teori harapan (*expectancy theory*) mengatakan bahwa para karyawan akan termotivasi untuk mengeluarkan tingkat usaha yang tinggi ketika mereka yakin bahwa usaha tersebut akan menghasilkan penilaian kinerja yang baik. Penilaian yang baik akan menghasilkan penghargaan-penghargaan organisasional seperti bonus, kenaikan gaji, atau promosi. Penghargaan-penghargaan tersebut akan memuaskan tujuan-tujuan pribadi para karyawan.

Budget emphasis (penekanan anggaran) dalam suatu organisasi dikatakan tinggi apabila dalam suatu organisasi terdapat keadaan ukuran performansi akuntansi seperti target anggaran merupakan satu faktor yang dominan dalam mengukur kinerja bawahan. Dengan kata lain, apabila kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka subordinat akan berusaha semaksimal mungkin untuk mencapai target-target tersebut. Hal ini dikarenakan kriteria tersebut akan mempengaruhi reward atau kompensasi atas performansi para subordinat. Maka dapat dikatakan *budget emphasis* akan menjadi motivasi bagi para subordinat untuk memberikan kinerja yang lebih baik. Temuan tersebut mengarahkan pada hipotesis hubungan antara penekanan anggaran dan kinerja manajerial sebagai berikut:

H3b: Terdapat hubungan positif antara penekanan anggaran dan kinerja manajerial.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Dalam penelitian ini, digunakan tiga macam variabel penelitian, yaitu variabel bebas, variabel terikat, dan variabel *intervening*. Variabel bebas dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran (*budgetary participation*). Variabel terikat dalam penelitian ini adalah kinerja manajerial (*managerial performance*). Dan variabel *intervening* dalam penelitian ini adalah komitmen organisasi (*organizational commitment*) dan *budget emphasis* (penekanan anggaran).

Partisipasi anggaran merupakan suatu proses yang melibatkan individu-individu secara langsung di dalamnya baik atasan maupun bawahan dan memiliki pengaruh terhadap penyusunan tujuan anggaran. Partisipasi anggaran diukur dengan menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang disusun oleh Milani (1975). Daftar pertanyaan tersebut terdiri atas enam butir pertanyaan (didesain menggunakan skala *Likert*) yang digunakan untuk menilai tingkat partisipasi responden dan pengaruhnya pada proses penyusunan anggaran.

Kinerja manajerial merupakan hasil upaya yang dilakukan manajer dalam melakukan tugas dan fungsinya dalam suatu organisasi. Kinerja manajerial diukur dengan menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Mahoney et al. (1965). Daftar pertanyaan tersebut terdiri dari delapan butir pertanyaan (didesain menggunakan skala *Likert*) yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja responden.

Komitmen organisasi merupakan dimensi sikap positif individu terkait dengan kinerja yang diwujudkan dalam bentuk kepercayaan yang kuat dan keterterimaan terhadap tujuan-tujuan dan nilai-nilai organisasi serta keinginan untuk berusaha mencapai tujuan organisasi. Komitmen organisasi diukur dengan menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Mowday et al. (1979). Daftar pertanyaan tersebut terdiri dari sembilan butir pertanyaan (didesain menggunakan skala *Likert*) yang digunakan untuk mengetahui tingkat komitmen manajer terhadap organisasi tempat mereka bekerja.

Budget Emphasis (Penekanan Anggaran) merupakan suatu alat evaluatif manajer bawahan (subordinat) yang menekankan pada ukuran performansi akuntansi yang diharapkan dapat membantu untuk menilai sejauh mana para manajer bawahan telah melaksanakan kegiatan manajerial secara efisien dan efektif. Penekanan anggaran didasarkan pada instrumen daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Armaeni (2012). Daftar pertanyaan tersebut terdiri dari enam butir pertanyaan (didesain menggunakan skala *Likert*) yang digunakan untuk mengetahui tingkat *budget emphasis* tempat mereka bekerja.

Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Pengumpulan data yang dibutuhkan guna mendukung penelitian ini menggunakan metode survei kuesioner sehingga jenis data penelitian ini merupakan data primer yaitu data penelitian yang diperoleh atau dikumpulkan langsung dari sumber asli (tanpa perantara). Kuesioner disebarkan dengan cara mendatangi langsung karena dapat memudahkan responden dan dapat memberikan penjelasan apabila ada item pertanyaan yang tidak dimengerti. Untuk mendukung pengisian dan untuk memperoleh respon yang jujur maka identitas partisipan akan dijamin kerahasiaannya. Objek penelitian yang digunakan adalah pengelola unit kerja atau pejabat struktural pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Boyolali. Penelitian ini dilakukan di Pemerintah Kabupaten Boyolali mengingat Kabupaten Boyolali berhasil meraih peringkat tiga tingkat Nasional penilaian Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (LPPD) tahun 2010 yang dilakukan tahun 2012 oleh Kementerian Dalam Negeri RI. Metode pemilihan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria sampel merupakan pejabat struktural SKPD yang termasuk dalam Tim Anggaran Pemerintah Daerah atau TAPD Pemerintah Kabupaten Boyolali serta memiliki masa kerja minimal satu tahun dalam periode penyusunan anggaran.

Metode Analisis

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode analisis jalur (*Path Analysis*). Analisis jalur merupakan perluasan dari analisis regresi linear berganda untuk menguji pengaruh langsung maupun tidak langsung dari suatu model. Analisis jalur menggunakan analisis regresi untuk menaksir hubungan kausalitas antar variabel (*casual model*) yang telah ditetapkan sebelumnya berdasar teori. Hubungan kausalitas antar variabel telah dibentuk dengan model berdasarkan landasan teori. Apa yang dapat dilakukan oleh analisis jalur adalah menentukan pola hubungan antara tiga atau lebih variabel dan tidak dapat digunakan untuk mengkonfirmasi atau menolak hipotesis kasualitas imajiner (Ghozali, 2011).

Gambar 2
Diagram Path

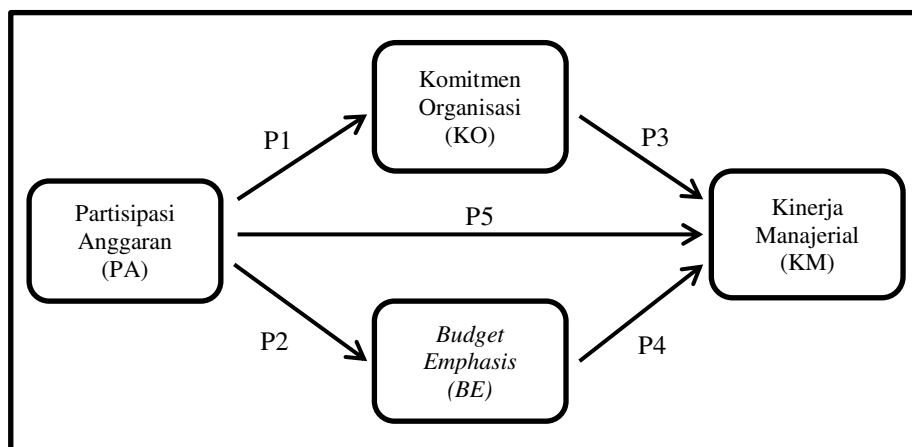


Diagram path di atas memberikan secara eksplisit hubungan kausalitas antar variabel yang ditunjukkan oleh anak panah. Setiap nilai p menggambarkan jalur dan koefisien path. Nilai koefisien path tersebut dihitung dengan menggunakan analisis regresi (Ghozali, 2011). Adapun persamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$Y_{KO} = b_0 + b_{PA}X_{PA} + e_1 \dots\dots\dots \text{Persamaan 1}$$

$$Y_{BE} = b_0 + b_{PA}X_{PA} + e_2 \dots\dots\dots \text{Persamaan 2}$$

$$Y_{KM} = b_0 + b_{PA}X_{PA} + b_{KO}X_{KO} + b_{BE}X_{BE} + e_3 \dots\dots\dots \text{Persamaan 3}$$

Keterangan:

Y_{PA} = Partisipasi Anggaran (*Budgetary Participation*)

Y_{KO} = Komitmen Organisasi (*Organizational Commitment*)

Y_{BE} = Budget Emphasis (Penekanan Anggaran)

Y_{KM} = Kinerja Manajerial (*Managerial Performance*)
 b_{PA} = Intercept Partisipasi Anggaran (*Budgetary Participation*)
 b_{KO} = Intercept Komitmen Organisasi (*Organizational Commitment*)
 b_{BE} = Intercept Budget Emphasis (Penekanan Anggaran)
 b_{KM} = Intercept Kinerja Manajerial (*Managerial Performance*)
 e_1 = Residual Komitmen Organisasi (*Organizational Commitment*)
 e_2 = Residual Budget Emphasis (Penekanan Anggaran)
 e_3 = Residual Kinerja Manajerial (*Managerial Performance*)

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Berdasarkan kuesioner yang disebar dan yang dikembalikan, maka diperoleh data sampel yang dapat dilihat pada tabel 1, 2 dan 3.

Tabel 1
Daftar Kuesioner

Item	Jumlah	Persentase
Jumlah kuesioner yang disebar	133	100%
Jumlah kuesioner yang tidak kembali	32	24,1%
Jumlah kuesioner yang kembali	101	75,9%
Jumlah kuesioner yang pengisian jawaban maupun data diri tidak lengkap	11	8,3%
Jumlah kuesioner yang dapat diolah sebagai sampel	90	67,7%

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Tabel 2
Profil Responden

Data	Jumlah	Persentase
Total Responden	90	100%
Jenis Kelamin:		
Pria	59	65,6%
Wanita	31	34,4%
Usia Sekarang:		
30-39 tahun	10	11,1%
40-49 tahun	40	44,4%
≥ 50 tahun	40	44,4%
Jabatan:		
Asisten Pemerintahan	2	2,2%
Kepala Dinas	3	3,3%
Kepala Bagian/Bidang	14	15,6%
Kepala Sub Bagian	34	37,8%
Kepala Seksi	25	27,8%
Lain-lain	12	13,3%
Lama Bekerja:		
≤10 tahun	11	12,2%
11-20 tahun	34	37,8%
21-30 tahun	37	41,1%
≥ 31 tahun	8	8,9%
Pengalaman Menyusun RKA:		
≤ 3 tahun	28	31,1%
3-6 tahun	35	38,9%
≥ 7 tahun	27	30%

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Tabel 3
Statistik Deskriptif

Variabel	Kisaran Teoritis		Kisaran Aktual		Mean	Standar Deviasi
	Min	Max	Min	Max		
Partisipasi Anggaran (PA)	6	30	6	30	20,76	5,614
Komitmen Organisasi (KO)	9	45	24	45	35,30	4,607
Budget Emphasis (BE)	6	30	12	30	22,08	3,941
Kinerja Manajerial (KM)	8	40	24	40	30,57	4,414

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Tabel 3 menunjukkan hasil pengukuran statistik deskriptif terhadap variabel dari 90 responden. Variabel partisipasi anggaran terdiri dari 6 buah pertanyaan pada skala *Likert* 5 poin. Adapun kisaran jawaban responden (kisaran aktual) sebesar 6 sampai dengan 30 di mana kisaran teoritisnya adalah 6 sampai dengan 30. Nilai *mean* partisipasi anggaran sebesar 20,76. Hal ini mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran relatif tinggi.

Variabel komitmen organisasi yang terdiri dari 9 buah pertanyaan pada skala *Likert* 5 poin. Adapun kisaran jawaban responden adalah 24 sampai dengan 45 di mana kisaran teoritisnya adalah 9 sampai dengan 45. Nilai *mean* komitmen organisasi sebesar 35,30. Hal ini mengindikasikan bahwa komitmen organisasi yang dimiliki pegawai relatif tinggi.

Variabel *budget emphasis* terdiri dari 6 buah pertanyaan pada skala *Likert* 5 poin. Adapun kisaran jawaban responden (kisaran aktual) adalah 12 sampai dengan 30 di mana kisaran teoritisnya adalah 6 sampai 30. Nilai *mean budget emphasis* sebesar 22,08. Hal ini mengindikasikan bahwa *budget emphasis* yang dimiliki pegawai relatif tinggi.

Variabel kinerja manajerial terdiri dari 8 pertanyaan pada skala *Likert* 5 poin. Adapun kisaran jawaban responden (kisaran aktual) adalah 24 sampai dengan 40 di mana kisaran teoritisnya adalah 8 sampai dengan 40. Nilai *mean* kinerja manajerial sebesar 30,57. Hal ini mengindikasikan bahwa kinerja manajerialnya relatif tinggi.

Standar deviasi untuk masing-masing variabel adalah 1) partisipasi anggaran sebesar 5,614; 2) komitmen organisasi sebesar 4,607; 3) *budget emphasis* sebesar 3,941; dan kinerja manajerial sebesar 4,414. Semakin tinggi tingkat standar deviasinya maka akan semakin heterogenitas, yang berarti pernyataan dalam variabel tersebut semakin bervariasi. Semakin rendah tingkat standar deviasinya maka semakin homogen. Artinya bahwa variasi jawaban atau pernyataan semakin kecil.

Hasil Uji Kualitas Data

Uji reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Ghozali, 2011). Pada penelitian ini uji reliabilitas dilakukan dengan uji statistik *Cronbach Alpha*. Suatu variabel atau konstruk dikatakan reliabel apabila nilai *Cronbach Alpha* masing-masing variabel > 0,70. Dalam tabel 4 berikut ini disajikan hasil uji reliabilitas.

Tabel 4
Hasil Uji Reliabilitas Data

Variabel	Cronbach Alpha	Keterangan
Partisipasi Anggaran (PA)	0,920	Reliabel
Komitmen Organisasi (KO)	0,794	Reliabel
Budget Emphasis (BE)	0,789	Reliabel
Kinerja Manajerial (KM)	0,924	Reliabel

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Tabel 4 menunjukkan nilai *Cronbach Alpha* masing-masing variabel dalam penelitian ini > 0,70. Artinya variabel partisipasi anggaran, komitmen organisasi, budget emphasis, dan kinerja manajerial adalah reliabel.

Dalam penelitian ini juga dilakukan uji validitas. Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2011). Pada penelitian ini uji validitas dilakukan dengan melihat signifikansi antara masing-masing indikator atau item pertanyaan terhadap total skor variabel. Nilai probabilitas dikatakan signifikan jika $p < 0,01$ atau $p < 0,05$ (Ghozali, 2011). Hasil uji validitas data ditampilkan pada tabel 5.

Tabel 5
Hasil Uji Validitas Data

Variabel	Item	Nilai <i>Pearson Correlation</i>	Keterangan
Partisipasi Anggaran (PA)	PA1	0,886**	Valid
	PA2	0,795**	Valid
	PA3	0,806**	Valid
	PA4	0,865**	Valid
	PA5	0,816**	Valid
	PA6	0,899**	Valid
Komitmen Organisasi (KO)	KO1	0,405**	Valid
	KO2	0,607**	Valid
	KO3	0,558**	Valid
	KO4	0,693**	Valid
	KO5	0,647**	Valid
	KO6	0,642**	Valid
	KO7	0,684**	Valid
	KO8	0,510**	Valid
	KO9	0,760**	Valid
Budget Emphasis (BE)	BE1	0,756**	Valid
	BE2	0,804**	Valid
	BE3	0,715**	Valid
	BE4	0,726**	Valid
	BE5	0,684**	Valid
	BE6	0,496**	Valid
Kinerja Manajerial (KM)	KM1	0,773**	Valid
	KM2	0,807**	Valid
	KM3	0,841**	Valid
	KM4	0,786**	Valid
	KM5	0,873**	Valid
	KM6	0,841**	Valid
	KM7	0,770**	Valid
	KM8	0,775**	Valid

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Pada tabel 5 terlihat bahwa korelasi antara masing-masing indikator atau item terhadap total skor konstruk setiap variabel menunjukkan hasil yang signifikan pada level 0,01. Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator atau item pertanyaan adalah valid.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji normalitas dilakukan untuk mengetahui data berdistribusi normal. Pada penelitian ini uji normalitas dilakukan dengan analisis grafik dan uji statistik *Kolmogorov-Smirnov (1-Sample K-S)*. Dari kedua hasil uji normalitas baik analisis grafik maupun uji statistik, dapat disimpulkan bahwa model-model regresi dalam penelitian ini layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Pada penelitian ini pengujian multikolinieritas dilakukan dengan melihat nilai *tolerance* dan nilai *variance inflation factor* (VIF). Adanya multikolinieritas dapat dideteksi jika nilai *tolerance* $\leq 0,10$ atau sama dengan nilai $VIF \geq 10$. Hasil

uji multikolinieritas pada penelitian ini menunjukkan tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 0,1. Hasil perhitungan nilai VIF juga menunjukkan hal yang sama. Tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai VIF lebih dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinieritas antar variabel bebas dalam model regresi.

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Pendeteksian ada atau tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara nilai prediksi variabel terikat atau dependen (ZPRED) dengan nilai residualnya (SRESID) serta dengan melakukan uji *Glejser*, yaitu dengan meregres nilai absolut residual terhadap variabel independen. Dalam penelitian ini, baik uji grafik *scatterplot* maupun uji *Glejser* keduanya memperlihatkan hasil yang konsisten yakni tidak adanya heteroskedastisitas yang terkandung dalam masing-masing model regresi.

Hasil uji asumsi klasik dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel 6 dan tabel 7.

Tabel 6
Hasil Uji Normalitas Data

Keterangan	Asymp. Sig. (2-tailed)
Persamaan Regresi 1	0,819
Persamaan Regresi 2	0,569
Persamaan Regresi 3	0,922

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Tabel 7
Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Variabel Independen	Variabel Dependen	Collinierity Statistics	
			Tolerance	VIF
Pers. Reg. 1	Partisipasi Anggaran (PA)	Komitmen Organisasi (KO)	1,000	1,000
Pers. Reg. 2	Partisipasi Anggaran (PA)	<i>Budget Emphasis</i> (BE)	1,000	1,000
	Partisipasi Anggaran (PA)	Kinerja Manajerial (KM)	0,902	1,109
Pers. Reg. 3	Komitmen Organisasi (KO)	Kinerja Manajerial (KM)	0,624	1,603
	<i>Budget Emphasis</i> (BE)	Kinerja Manajerial (KM)	0,650	1,540

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Hasil Pengujian Regresi

Hasil pengujian hipotesis untuk masing-masing persamaan regresi dapat dilihat pada tabel 8 sampai tabel 10.

Tabel 8
Hasil Uji Persamaan Regresi 1

Variabel Independen	Koefisien <i>Path</i>	<i>t-value</i>	<i>Sig.</i>	<i>F-value</i>	<i>Sig.</i>	<i>Adjusted R Square</i>
Partisipasi Anggaran (PA)	0,251	3,007	0,003	9,043	0,003	0,083

Dependent Variable: KO

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Pada tabel 8 dapat dilihat hasil uji persamaan regresi 1 yang digunakan untuk menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap komitmen organisasi menunjukkan nilai *adjusted R²* sebesar 0,083. Hal ini berarti 8,3% variabel komitmen organisasi dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran. Sedangkan sisanya yaitu sebesar 91,7% dijelaskan oleh variabel lain di luar yang diteliti.

Hasil uji signifikansi parameter individual (*t-test*) persamaan regresi 1 menunjukkan nilai *t* sebesar 3,007 dengan probabilitas signifikansi 0,003. Hal itu berarti bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh terhadap komitmen organisasi yang secara statistik signifikan pada 0,01 atau 1%. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran secara statistik berpengaruh terhadap komitmen organisasi pada signifikansi 1%.

Tabel 9
Hasil Uji Persamaan Regresi 2

Variabel Independen	Koefisien Path	t-value	Sig.	F-value	Sig.	Adjusted R Square
Partisipasi Anggaran (PA)	0,166	2,278	0,025	5,191	0,025	0,045

Dependent Variable: BE

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Pada tabel 9 dapat dilihat hasil uji persamaan regresi 2 yang digunakan untuk menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budget emphasis* menunjukkan nilai *adjusted R²* sebesar 0,045. Hal ini berarti 4,5% variabel *budget emphasis* dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran. Sedangkan sisanya yaitu sebesar 95,5% dijelaskan oleh variabel lain di luar yang diteliti.

Hasil uji signifikansi parameter individual (*t-test*) persamaan regresi 2 menunjukkan nilai t sebesar 2,278 dengan probabilitas signifikansi 0,025. Hal itu berarti bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budget emphasis* yang secara statistik signifikan pada 0,05 atau 5%. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran secara statistik berpengaruh terhadap *budget emphasis* pada signifikansi 5%.

Tabel 10
Hasil Uji Persamaan Regresi 3

Variabel Independen	Koefisien Path	t-value	Sig.	F-value	Sig.	Adjusted R Square
Partisipasi Anggaran (PA)	0,375	5,811	0,000	26,274	0,000	0,460
Komitmen Organisasi (KO)	0,223	2,355	0,021			
Budget Emphasis (BE)	0,211	1,952	0,054			

Dependent Variable: KM

Sumber: Data primer 2013, diolah.

Pada tabel 10 dapat dilihat hasil uji persamaan regresi 3 yang digunakan untuk menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen organisasi dan *budget emphasis* menunjukkan nilai *adjusted R²* sebesar 0,460. Hal ini berarti 46% variabel komitmen organisasi dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan *budget emphasis*. Sedangkan sisanya yaitu sebesar 54% dijelaskan oleh variabel lain di luar yang diteliti.

Hasil uji signifikansi parameter individual (*t-test*) persamaan regresi 3 menunjukkan nilai t sebesar 5,811 dengan probabilitas signifikansi 0,000. Hal ini berarti bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial yang secara statistik signifikan pada 0,01 atau 1%. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran secara statistik berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada signifikansi 1%.

Begitu juga dengan variabel komitmen organisasi yang menunjukkan nilai t sebesar 2,355 dengan probabilitas signifikansi 0,021. Hal ini berarti bahwa variabel komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial yang secara statistik signifikan pada 0,05 atau 5%. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa komitmen organisasi secara statistik berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada signifikansi 5%.

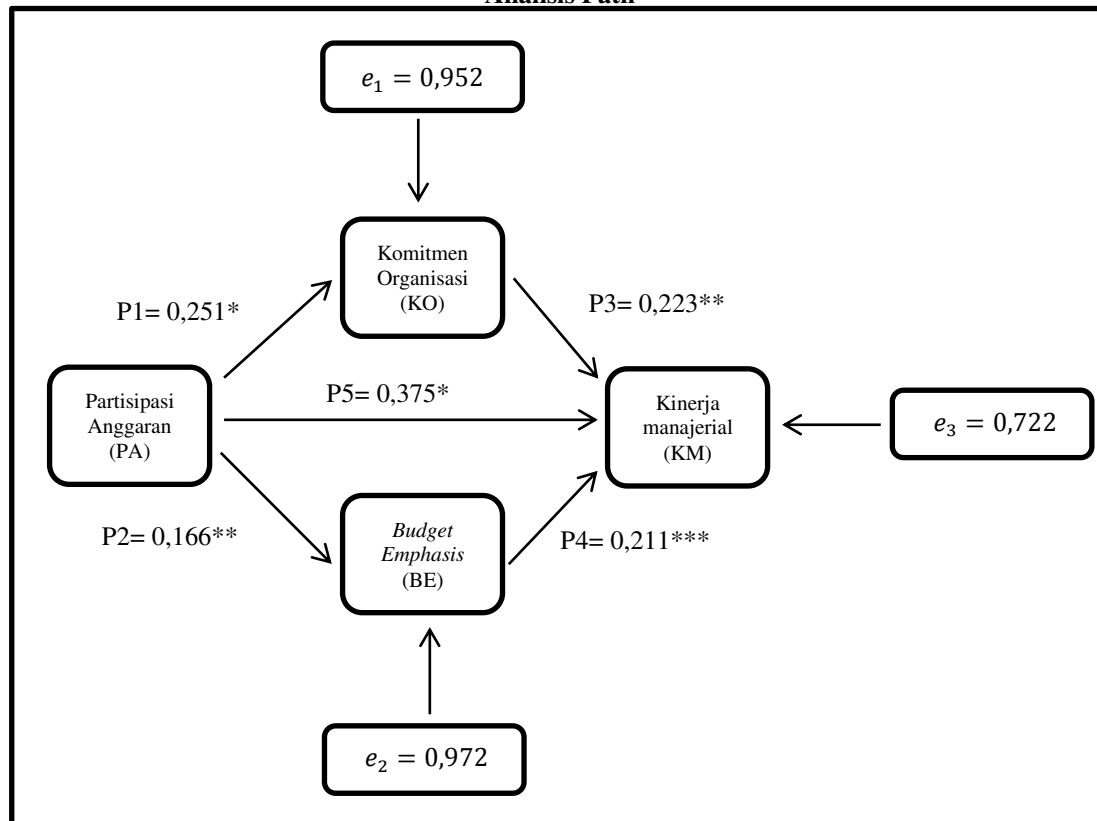
Demikian juga dengan variabel *budget emphasis* yang menunjukkan nilai t sebesar 1,952 dengan probabilitas signifikansi 0,054. Hal ini berarti bahwa variabel *budget emphasis* berpengaruh terhadap kinerja manajerial yang secara statistik signifikan pada 0,10 atau 10%. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa komitmen organisasi secara statistik berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada signifikansi 10%.

Pada hasil uji persamaan regresi 1 menghasilkan nilai *unstandardized beta* untuk pengaruh partisipasi anggaran terhadap komitmen organisasi sebesar 0,251 dan signifikan di bawah 0,01. Nilai *unstandardized beta* 0,251 merupakan nilai *path* atau jalur P1. Pada hasil uji persamaan regresi 2 memberikan nilai *standardized beta* untuk pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budget*

emphasis sebesar 0,166 dan signifikan di bawah 0,05. Nilai *unstandardized beta* 0,166 merupakan nilai *path* atau jalur P2.

Pada hasil uji persamaan regresi 3 menghasilkan nilai *unstandardized beta* sebesar 0,375; 0,223; dan 0,211. Nilai *unstandardized beta* 0,375 merupakan nilai *path* atau jalur P5 dan signifikan di bawah 0,01. Nilai *unstandardized beta* 0,223 merupakan nilai *path* atau jalur P3 dan signifikan di bawah 0,05. Dan terakhir nilai *unstandardized beta* 0,211 merupakan nilai *path* atau jalur P4 dan signifikan di bawah 0,10. Besarnya nilai $e_1 = \sqrt{1 - 0,093} = 0,952$; besarnya nilai $e_2 = \sqrt{1 - 0,056} = 0,972$; dan besarnya $e_3 = \sqrt{1 - 0,478} = 0,722$.

Gambar 3
Analisis Path



* $P < 0,01$ (2-tailed) ** $P < 0,05$ (2-tailed) *** $P < 0,10$ (2-tailed)
Sumber : Data primer 2013, diolah.

Berdasarkan analisis *path*, besarnya pengaruh langsung partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial yaitu sebesar 0,375. Partisipasi anggaran juga memiliki pengaruh tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui variabel komitmen organisasi yaitu sebesar $P1 \times P3 = 0,251 \times 0,223 = 0,056$ dan melalui variabel *budget emphasis* yaitu sebesar $P2 \times P4 = 0,166 \times 0,211 = 0,035$. Maka total pengaruh hubungan dari variabel partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial sama dengan pengaruh langsung ditambah dengan pengaruh tidak langsung yaitu sebesar $0,375 + 0,056 + 0,035 = 0,466$.

Interpretasi Hasil

a. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Komitmen Organisasi

Hasil persamaan regresi 1 digunakan sebagai dasar untuk menjawab hipotesis 2a mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap komitmen organisasi. Hasil analisis regresi menunjukkan adanya pengaruh positif dengan tingkat signifikansi di bawah 0,01 yaitu sebesar 0,003. Hal ini menunjukkan hipotesis 2a diterima, artinya bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap komitmen organisasi. Dengan demikian, semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran para pegawai maka semakin tinggi pula komitmen organisasi yang dimiliki. Hal ini sesuai dengan

penelitian yang dilakukan oleh Nurcahyani (2010) dan Nouri dan Parker (1998) yang menyatakan adanya hubungan positif antara partisipasi anggaran dan komitmen organisasi.

b. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budget Emphasis*

Hasil persamaan regresi 2 digunakan sebagai dasar untuk menjawab hipotesis 3a mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budget emphasis*. Hasil analisis regresi menunjukkan adanya pengaruh positif dengan tingkat signifikansi di bawah 0,05 yaitu sebesar 0,025. Hal ini menunjukkan hipotesis 3a diterima, artinya bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap *budget emphasis*. Dengan demikian, semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran para subordinat suatu organisasi maka semakin tinggi pula *budget emphasis* (penekanan anggaran) sebagai suatu alat evaluatif manajer bawahan (subordinat) dengan menekankan pada ukuran performansi akuntansi (anggaran) dalam organisasi tersebut. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Chalos dan Poon (2000) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara partisipasi anggaran dan *budget emphasis*.

c. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial melalui Komitmen Organisasi dan *Budget Emphasis*

Pada hasil persamaan regresi 3 untuk menjawab hipotesis 2b yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hasil analisis regresi menunjukkan adanya pengaruh positif dengan tingkat signifikansi di bawah 0,05 yaitu sebesar 0,021. Hal ini menunjukkan hipotesis 2b diterima, artinya bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Semakin tinggi komitmen terhadap organisasi, subordinat semakin merasa memiliki organisasi tempatnya bekerja sehingga membuat manajer akan memberikan hasil upaya dan kinerja yang lebih baik. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ahmad dan Fatima (2008) dalam Nurcahyani (2010) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Pada hasil persamaan regresi 3 yang juga digunakan untuk menjawab hipotesis 3b yang menunjukkan *budget emphasis* berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hasil analisis regresi menunjukkan adanya pengaruh positif dengan tingkat signifikansi di bawah 0,10 yaitu sebesar 0,054. Hal ini menunjukkan hipotesis 3b diterima, artinya bahwa *budget emphasis* memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Semakin tinggi *budget emphasis* dalam suatu organisasi maka subordinat akan semakin termotivasi untuk berusaha mencapai kinerja yang lebih baik. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Chalos dan Poon (2000) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara *budget emphasis* dan kinerja manajerial.

Pada hasil persamaan regresi 3 untuk menjawab hipotesis 1 yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hasil analisis regresi menunjukkan adanya pengaruh positif dengan tingkat signifikansi di bawah 0,01 yaitu sebesar 0,000. Hal ini menunjukkan hipotesis 1 diterima, artinya bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian, semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran para pegawai atau subordinat maka semakin tinggi pula kinerja manajerial. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Sarjito dan Muthaher (2007) yang menjelaskan adanya pengaruh positif antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran maka akan semakin meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dianalisis maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh langsung terhadap kinerja manajerial. Penelitian ini menemukan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran maka akan semakin meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Chalos dan Poon (2000), Sarjito dan Muthaher (2007), dan Nurcahyani (2010).

2. Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial melalui komitmen organisasi. Penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap komitmen organisasi dan komitmen organisasi juga berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hal ini berarti bahwa komitmen organisasi memediasi hubungan partisipasi anggaran dan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Ahmad dan Fatima, 2008 dan Nouri dan Parker, 1998 (dikutip dalam Nurcahyani, 2010) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui komitmen organisasi.
3. Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial melalui *budget emphasis*. Penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budget emphasis* dan *budget emphasis* juga berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hal ini berarti bahwa *budget emphasis* memediasi hubungan partisipasi anggaran dan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Chalos dan Poon (2000) yang menyatakan bahwa *budget emphasis* merupakan variabel yang memediasi hubungan partisipasi anggaran dan kinerja manajerial.

Walaupun penelitian ini telah dilakukan dengan baik, namun beberapa keterbatasan terpaksa tidak dapat dihindari. Seperti penelitian-penelitian sebelumnya, perlu kehati-hatian dalam melakukan generalisasi terhadap hasil penelitian. Berikut ini beberapa keterbatasan yang kemungkinan dapat mengganggu hasil penelitian ini:

1. Penulis hanya memasukkan dua variabel *intervening* yang memediasi hubungan partisipasi anggaran dan kinerja manajerial (aparatur pemerintah daerah) yaitu komitmen organisasi dan *budget emphasis*. Diduga masih ada faktor lain yang memediasi hubungan partisipasi anggaran dan kinerja manajerial.
2. Peneliti menerapkan metode survei melalui kuesioner dan tidak melakukan wawancara atau terlibat secara langsung dalam aktivitas organisasi sektor publik yang diteliti sehingga tidak dapat mengetahui kondisi instansi sebenarnya. Hal ini menyebabkan peneliti tidak mengetahui apakah partisipasi yang diterapkan dalam organisasi tersebut merupakan partisipasi yang sebenarnya atau hanya partisipasi semu (*pseudoparticipation*). Kesimpulan yang diambil hanya berdasarkan data yang terkumpul melalui penggunaan instrumen tertulis.

Hasil penelitian ini dapat memberikan masukan yang penting bagi SKPD Kabupaten Boyolali. Diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Pemerintah Kabupaten Boyolali diharapkan untuk tetap mempertahankan kebijakan anggaran partisipatif karena terbukti dapat memberikan pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial.
2. Dengan telah diterapkannya partisipasi anggaran, Pemerintah Kabupaten Boyolali diharapkan mampu menciptakan keseimbangan dalam pemberian motivasi terhadap subordinat baik motivasi intrinsik maupun ekstrinsik. Karena hal ini terbukti mampu memaksimalkan motivasi untuk meningkatkan kinerja manajerial.

REFERENSI

- Antony, R. N. dan V. Govindarajan. 2011. *Sistem Pengendalian Manajemen*, Edisi 12, Jilid 2. KARISMA Publishing Group. Tangerang Selatan
- Armaeni. 2012. *Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri Dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Budgetary Slack)*. Skripsi, Universitas Hasanuddin, Makassar

- Chalos, Peter. dan Margaret C.C. Poon. 2000. Participation and Performance in Capital Budgeting Teams. *Behavioral Research in Accounting*, Vol.12, ABI/INFORM Complete pg. 199
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Badan Penerbit-UNDIP. Semarang
- Hafiz, Frisilia Wihasfina. 2007. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Pada PT Cakra Compact Aluminium Industries*. Skripsi. Universitas Sumatera Utara, Medan
- Hansen, Don R.dan Maryanne M. Mowen. 2009. *Accounting Managerial*, Edisi 8. Salemba Empat. Jakarta
- Hehanusa, Maria. 2010. *Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Kinerja Aparat: Integrasi Variabel Intervening Dan Variabel Moderating Pada Pemerintah Kota Ambon Dan Pemerintah Kota Semarang*. Tesis, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro, Semarang
- Husnatarina, Fitria dan W. Nor. 2007. *Pengaruh keterlibatan pekerjaan dan budget emphasis dalam hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran*, The 1st Accounting Conference Faculty of Economics Universitas Indonesia Depok, tanggal 7-9 November 2007
- Maisyarah, Renny. 2008. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Komunikasi dan Komitmen Sebagai Variabel Moderating pada PDAM Provinsi Sumatera Utara*. Tesis, Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara, Medan
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta
- Nurchayani, Kunwawiyah. 2010. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Organisasi dan Persepsi Inovasi Sebagai Variabel Intervening*. Skripsi, Universitas Diponegoro, Semarang
- Nurkemala. 2011. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah, Budaya Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Serdang Bedagai*. Tesis, Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara, Medan
- Robbins, Stephen, P. 2008. *Perilaku Organisasi*, Edisi 12. Salemba Empat. Jakarta
- Sardjito, B dan O. Muthaheer. 2007. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating*. Simposium Nasional Akuntansi X, Unhas Makasar, Tanggal 26-28 Juli 2007
- Sekaran, Uma. 2007. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*, Edisi 4. Salemba Empat. Jakarta
- Suharman, Harry. 2006. Pengaruh Budged Emphasis Terhadap Kinerja Manajerial. *Jurnal Bisnis, Manajemen dan Ekonomi*, Vol.7 No. 3 Halaman 1-8
- Sumarno, J. 2005. *Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dan Kinerja Manajerial*. SNA VIII Solo, Tanggal 15-16 September 2005